

Vergaderjaar 2021-2022

35 938 Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kosovo tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontgaan of het ontwijken van belasting; Pristina, 29 juli 2020

A/ nr. 1 Brief van de minister van Buitenlandse Zaken

Aan de Voorzitters van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 4 oktober 2021

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 29 juli 2020 te Pristina tot stand gekomen verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kosovo tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, (Trb. 2020, nr. 77 en Trb. 2020, nr. 118).

Een toelichtende nota bij dit verdrag treft u eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt voor het Europese deel en het Caribische deel van Nederland gevraagd.

De minister van Buitenlandse Zaken,
H.P.M. Knapen

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 8 oktober 2021.
De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 7 november 2021.

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Het onderhavige, op 29 juli 2020 te Pristina ondertekende, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kosovo tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontgaan of het ontwijken van belasting, met Protocol, (hierna: ‘het Verdrag’ en ‘het Protocol’) geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen van inwoners van één of van beide staten. Het belangrijkste doel van deze regels is het vermijden van dubbele belasting. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de wederzijdse administratieve bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van informatie over, en invordering van, belastingen en toeslagen.

Nederland heeft de Republiek Kosovo (hierna: Kosovo) op 4 maart 2008 erkend. Nederland heeft er door middel van een briefwisseling naar gestreefd een wederzijdse voortzetting van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de (voormalige) Socialistische Federatieve Republiek Joegoslavië tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Trb. 1982, nr. 41) (hierna: ‘het Verdrag met voormalig Joegoslavië’) overeen te komen met Kosovo. Vooruitlopend hierop is in het beleidsbesluit van 22 september 2009¹ goedgekeurd dat het Verdrag met voormalig Joegoslavië voor wat Nederland betreft ook wordt toegepast in de relatie met Kosovo.

Hoewel van Kosovo nooit een officiële bevestiging is ontvangen dat het zich gebonden acht aan het Verdrag met voormalig Joegoslavië, heeft het tot 1 september 2018 dat verdrag wel toegepast in de relatie met Nederland. Voor de periode vanaf 1 september 2018 heeft Kosovo meegedeeld dat verdrag niet meer toe te passen in de relatie met Nederland. Dit betekent dat voor Nederland in de relatie met Kosovo op het gebied van belastingen na 1 september 2018 een verdragsloze situatie is ontstaan. In het beleidsbesluit van 7 december 2019² is goedgekeurd dat in de relatie met Kosovo het Verdrag met voormalig Joegoslavië wat inwoners van Nederland betreft wordt toegepast voor de periode tot 1 januari 2019. Voor de periode vanaf 1 januari 2019 tot het van toepassing worden van het onderhavige Verdrag kunnen belastingplichtigen in voorkomende gevallen een beroep doen op het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

De economische betrekkingen tussen Nederland en Kosovo zijn erbij gebaat dat dubbele belasting in grensoverschrijdende situaties wordt voorkomen. Het Verdrag verdeelt daarom bevoegdheden tussen Nederland en Kosovo om belasting te mogen heffen over het inkomen van inwoners van een van de staten. Nederland en Kosovo hebben daarnaast afspraken gemaakt over wederzijdse bijstand in de vorm van uitwisseling van informatie over, en invordering van, belasting en toeslagen. Naast deze maatregelen hebben Nederland en Kosovo overeenstemming bereikt over opname van bepalingen die zijn voorgesteld in het BEPS-project tegen grondslaguitholling en winstverschuiving (*Base Erosion and Profit*

¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 september 2009, nr. IFZ 2009/510M, Stcrt. 2009, nr. 14626.

² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 december 2019, IZV 2019-0000206345, Stcrt. 2019, nr. 66194.

Shifting) dat is geïnitieerd door de G20/OESO. Het gaat om maatregelen op het gebied van hybride mismatches (BEPS-actie 2), verdragsmisbruik (BEPS-actie 6), vaste inrichtingen (BEPS-actie 7) en geschillenbeslechting (BEPS-actie 14).

Naar het oordeel van de regering bevatten alle artikelen van het Verdrag en het Protocol, afgezien van de artikelen 25, 28, 29 en 30 van het Verdrag en de artikelen XI en XIII van het Protocol, eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

1.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De aanleiding voor de onderhandelingen was de wens van Kosovo om te komen tot een bilateraal belastingverdrag met Nederland. Het doel van het Verdrag is de verbetering van de economische relatie en de versterking van de administratieve samenwerking tussen de betrokken staten. In november 2019 hebben Nederland en Kosovo na één onderhandelingsronde op ambtelijk niveau overeenstemming bereikt over de tekst van het Verdrag. Bij de onderhandelingen is in hoofdlijn het OESO-modelverdrag tot uitgangspunt genomen, overeenkomstig de verdragspraktijk van Nederland en Kosovo. Begin 2020 is de tekst nader vervolmaakt. Dit heeft geleid tot het Verdrag dat op 29 juli 2020 te Pristina is ondertekend.

1.3. Inhoud van het Verdrag

1.3.1. Algemeen

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door Nederland recent gesloten belastingverdragen.

De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen is gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: ‘NFV 2011’), op de kabinetsappreciatie van de 15 actierapporten van het BEPS-project en op het Multilaterale Instrument³ (hierna: ‘het MLI’).⁴ De Nederlandse inzet is verder uitdrukkelijk mede bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag tegen te gaan.

Voor het instrumentarium is hoofdzakelijk aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 1992 zoals dat luidt na de actualisering op 21 november 2017 (hierna: ‘het OESO-modelverdrag’). Ook is gekeken naar welke afspraken Kosovo heeft gemaakt in zijn belastingverdragen met Oostenrijk, Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk.

Het Verdrag bevat de maatregelen waarvan in de BEPS-rapporten is geconcludeerd dat deze minimaal nodig zijn om verdragsmisbruik op een adequate manier te bestrijden en geschillenbeslechting te verbeteren (de zogenoemde ‘minimumstandaard’). Dit betreft de titel en de preambule van het Verdrag, het opnemen van een algemene antimisbruikbepaling (artikel 27) en de toegang tot de onderlinge overlegprocedure (artikel 23). In dit verband is voorts van belang dat, conform het Nederlandse verdragsbeleid, onder meer een volledige woonstaatheffing is overeengekomen voor dividend in deelnemingsverhoudingen (artikel 10, derde lid) en voor royalty’s (artikel 12, eerste lid). Aangezien Kosovo een ontwikkelingsland is dat behoort tot de derde categorie (*lower middle income countries*) op de zogenoemde ‘List

³ Het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, *Trb.* 2017, nr. 86 en *Trb.* 2017, nr. 194.

⁴ Zie Kamerstuk 25 087, nr. 112, en Kamerstuk 25 087, nr. K, waarin nader wordt ingegaan op de definitieve rapporten bij de actiepunten van het BEPS-project en Kamerstuk 25 087, nr. 135, waarin wordt ingegaan op het MLI.

of Recipients of Official Development Assistance van het *Development Assistance Committee* van de OESO heeft Nederland zich op een aantal punten welwillend opgesteld jegens Kosovo. Voor interest is in dit kader een beperkt heffingsrecht voor het bronland overeengekomen van 10%, met een vrijstelling voor leverancierskrediet en voor interest betaald aan pensioenfondsen, overheden en de centrale banken.

Gelet evenwel op de door Nederland op 1 januari 2021 in te voeren (conditionele) bronbelasting op renten en royalty's naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties⁵, is op verzoek van Nederland een (wederkerig geformuleerde) bepaling opgenomen waarmee Nederland als bronland de nationale heffingsrechten kan behouden indien in Kosovo het tarief voor de vennootschapsbelasting daalt tot onder de 9% of indien Kosovo een vrijstelling voor uit het buitenland afkomstige inkomsten zoals interest en royalty's invoert. Hierop wordt in de artikelsgewijze toelichting hierna verder ingegaan (zie paragraaf II.30 van deze toelichting).

I.3.2. Belastingstelsel Kosovo

Inwoners van Kosovo worden belast over hun wereldinkomen. Niet-inwoners worden alleen belast over het inkomen afkomstig uit Kosovo. De inkomstenbelasting kent een progressieve tariefopbouw met een toptarief van 10%. Voor de vennootschapsbelasting geldt een tarief van 10% voor inkomen boven € 50.000 of voor belastingplichtigen die verplicht zijn een jaarrekening op te maken. Onder dat bedrag is een gedifferentieerd tarief (3%, 9% of 10%) van toepassing op de bruto-inkomsten, afhankelijk van de activiteiten van de vennootschap. De belangrijkste bronbelastingen van Kosovo zijn de bronbelasting op interest (10%), royalty's (10%) en huurpenningen (9%).

I.4. Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn.

I.5. Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Kosovo onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn geen inhoudelijke reacties ontvangen.

I.6. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal voor wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft gelden voor het Europese deel en voor het Caribische deel van Nederland. Wat betreft het Caribische deel van Nederland (de eilanden Bonaire, Sint Eustatius en Saba) is overeengekomen dat het Verdrag ook toepassing vindt op personen die inwoner daarvan zijn. De Caribische landen van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao en Sint Maarten) zijn fiscaal autonoom en kunnen zelfstandig besluiten al dan niet in onderhandeling te treden met Kosovo over een belastingverdrag. Aruba, Curaçao en Sint Maarten kunnen ook de wens te kennen geven zich aan te sluiten bij het onderhavige verdrag. In verband hiermee bevat het Verdrag een bepaling op basis waarvan het verdrag kan worden uitgebreid tot de andere landen van het Koninkrijk (artikel 28).

Deze toelichtende nota is vooral geschreven vanuit het perspectief van het Europese deel van Nederland. Dit laat onverlet dat de toelichting evenzeer van belang is voor de relatie tussen

⁵ Wet bronbelasting 2021.

Kosovo en het Caribische deel van Nederland. Daar waar nodig is ingegaan op de positie van het Caribische deel van Nederland.

1.7. Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hierna opgenomen. In de rechterkolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

| NFV 2011 | Inzet | Ja | Deelss | Nee | N.v.t. | Zie par. |
|--------------------------------------|--|----|--------|-----|--------|-----------|
| Algemeen | | | | | | |
| IV | Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd | X | | | | I.1 |
| 1.2.6 | Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat | X | | | | II.1 |
| 1.3.5 | Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland | X | | | | II.1 0 |
| III | Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geregeld | X | | | | I.6 |
| Specifieke elementen | | | | | | |
| <i>Verdragstoegang en –voordelen</i> | | | | | | |
| 2.2.1 | Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft | X | | | | II.4 |
| 2.2.1 | De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ⁶ | X | | | | II.1 |
| 2.2.1 /II.2 | Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen | X | | | | II.4 |
| 2.2.2 | Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen | | | X | | II.4 |
| 2.3 | Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen | X | | | | II.1 |
| 2.4 | Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument | | | X | | |
| 2.5 | Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geregeld in het verdrag | | | X | | |
| <i>Ondernemingswinsten</i> | | | | | | |
| 2.6.2 | Definitie 'vaste inrichting' in overeenstemming met OESO-beginselen | | | X | | II.5 |
| 2.6.3 | Specifieke bepaling in artikel inzake 'vaste inrichting' ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen | X | | | | II.5 |

⁶ Kamerstuk 22 987, III, 15.

| | | | | | | | |
|-------|---|---|---|--|---|---|-----------|
| 2.6.4 | Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag | | X | | | | II.7 |
| 2.6.4 | Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen | | X | | | | II.2 3 |
| 2.6.5 | Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming | | | | X | | II.8 |
| 2.6.5 | Terugvaloptie: | Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten | | | | X | |
| 2.6.5 | Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer | | | | | X | |

Vermogensinkomsten en –winsten

| | | | | | | | |
|-------|---|---|---|---|--|---|------------------------|
| 2.7.1 | Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden | | X | | | | II.1 0 |
| 2.7.2 | Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15% | | X | | | | II.1 0 |
| 2.8.1 | Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's | | | X | | | II.1 1 II.1 2 |
| 2.8.1 | Terugvaloptie: | Uitzonderingen bronheffingsrecht | X | | | | II.1 1 |
| 2.9.3 | Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen | | | X | | | II.1 0 II.1 3 |
| 2.9.3 | Zo nodig: | Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeangroei niet belast | | | | X | |
| 2.9.4 | Zo nodig: | Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast | | | | X | |
| 2.9.5 | Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerst door het dividendartikel | | X | | | | II.1 0 |

Arbeid

| | | | | | | | |
|--------|--|--|---|---|---|---|-----------|
| 2.10 | 183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking | | X | | | | II.1 4 |
| 2.11.1 | Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat | | X | | | | II.1 7 |
| 2.11.2 | Indien Ja: | Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing | | X | | | II.1 8 |
| 2.11.1 | Terugvaloptie: | Beperkt bronheffingsrecht | | | | X | |
| 2.11.5 | Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non-discriminatieartikel | | | | X | | II.2 2 |
| 2.12 | Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen | | | | X | | II.1 |

| | | | | | | |
|---|--|---|--|--|---|-----------|
| | inkomsten uit onderneming of dienstverband | | | | | 6 |
| 2.12 | Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd | X | | | | II.1 6 |
| 2.13 | Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten | X | | | | |
| <i>Voorkomingsmethodiek</i> | | | | | | |
| 2.15. 1 | Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen | X | | | | II.2 1 |
| 2.15. 2 | Geen tax sparing credit opgenomen | | | | X | |
| <i>Administratieve samenwerking en overig</i> | | | | | | |
| 2.16. 1 | Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek | X | | | | II.2 4 |
| 2.16. 2 | Invorderingsbepaling opgenomen | X | | | | II.2 5 |
| 2.17. 1 | Arbitragemogelijkheid opgenomen | X | | | | II.2 3 |
| 2.17. 1 | Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan | X | | | | II.2 3 |
| 2.21 | Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen | | | | X | |
| <i>Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik</i> | | | | | | |
| 2.20. 1 | Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen | | | | X | |
| 2.20. 2 | Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen | X | | | | I.27 |

Ontwikkelingslanden

| | | | | | | |
|-------|--|---|---|---|--|--|
| 2.6.2 | Uitgebreidere definitie 'vaste inrichting' | X | | | | |
| 2.7.1 | Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan | | | X | | |
| 2.8.1 | Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan | | X | | | |
| | Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag | X | | | | |
| II.2 | Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland | | X | | | |

Toelichting

In bovenstaand toetschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2011. Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet⁷ en wordt gevoegd bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. Per onderdeel wordt aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het verdrag en wordt verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

In de titel en de preambule wordt tot uitdrukking gebracht dat het Verdrag ertoe strekt om dubbele belasting op inkomen te vermijden, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar treaty-shopping-constructies. Dit stemt overeen met de titel en de preambule van het OESO-modelverdrag nadat daarin (in november 2017) de aanbevelingen die zijn gedaan in het kader van het BEPS-project zijn verwerkt.

Het Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en, anders dan het OESO-modelverdrag, niet voor belastingen naar het vermogen. Kosovo kent evenals Nederland geen vermogensbelasting en derhalve bestaat er geen noodzaak om het Verdrag eveneens van toepassing te laten zijn op belastingen naar het vermogen. Dit betekent ook dat de verwijzingen naar de vermogensbelasting, die in de bepalingen van het OESO-modelverdrag zijn opgenomen, in het Verdrag ontbreken. Het Verdrag beperkt zich overigens niet volledig tot belastingen naar het inkomen; de bepalingen over informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering gelden ook voor andere belastingen en voor toeslagen. Verder zijn de bepalingen over non-discriminatie niet beperkt tot de belastingen naar het inkomen.

II.1. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 van het Verdrag en artikel II van het Protocol)

⁷ Kamerstuk 25 087, nr. 8.

Artikel 1 van het Verdrag is gebaseerd op het OESO-modelverdrag. Alleen de bepaling die is ontleend aan artikel 1, derde lid, van het OESO-modelverdrag is op verzoek van Kosovo opgenomen in artikel II van het Protocol.

Het eerste lid regelt dat het Verdrag van toepassing is op personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat (of van beide verdragsluitende staten). De uitdrukkingen ‘verdragsluitende staat’ en ‘persoon’ zijn omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen c, respectievelijk d. De uitdrukking ‘inwoner van een verdragsluitende staat’ wordt omschreven in artikel 4, eerste lid. De toepassing van het Verdrag is overigens niet alleen beperkt tot situaties waarin sprake is van een inwoner van een verdragsluitende staat. Zo heeft het non-discriminatieartikel (artikel 22) ook betrekking op personen die kwalificeren als onderdaan, zoals gedefinieerd in artikel 3, eerste lid, onderdeel j. Ook zijn de bepalingen over de informatie-uitwisseling (artikel 24) en de bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 25) niet beperkt tot de belastingheffing en toeslagen van inwoners van een verdragsluitende staat.

Het tweede lid regelt de verdragstoepassing bij inkomen ontvangen door of door middel van een hybride entiteit. Hierbij beschouwt de ene verdragsluitende staat deze entiteit geheel of gedeeltelijk als fiscaal transparant waardoor het inkomen wordt toegerekend aan de achterliggende deelnemers, terwijl de andere verdragsluitende staat het inkomen toerekent aan de entiteit en deze als belastingplichtige beschouwt. Omdat de verdragsluitende staten fiscaal niet dezelfde personen aanmerken als ‘inwoner’ die het inkomen ontvangt, kan het verschil in kwalificatie leiden tot vragen over verdragsgerechtigheid en tot dubbele niet-belasting of dubbele belasting. Dit wordt opgelost door voor de verdragstoepassing aan te sluiten bij de vraag of het inkomen in het ontvangstland wordt behandeld als inkomen van een inwoner.

Artikel II van het Protocol is gebaseerd op artikel 3, derde lid, van het MLI. Volgens deze bepaling heeft de regel over verdragstoepassing bij hybride entiteiten in artikel 1, tweede lid, niet tot gevolg dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van zijn eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waar het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval geldt voor de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt artikel 1, tweede lid, dus niet. Dit voorkomt dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat zouden worden beperkt voor inkomen van een eigen inwoner (niet-transparante entiteit), omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt (en inkomen bij de achterliggende deelnemers in aanmerking neemt).

Op het uitgangspunt dat de bepalingen van het Verdrag in beginsel steeds van toepassing zijn op inwoners van één of van beide verdragsluitende staten worden in het Protocol enkele beperkingen aangebracht.

II.2. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2 van het Verdrag)

In artikel 2 van het Verdrag is neergelegd op welke belastingen het Verdrag ziet. Het eerste, tweede en vierde lid van dit artikel zijn in overeenstemming gebracht met het eerste, tweede en vierde lid van artikel 2 van het OESO-modelverdrag, behoudens de daarin opgenomen verwijzingen naar de vermogensbelasting.

In het derde lid zijn de ten tijde van de ondertekening van het Verdrag van kracht zijnde belastingen opgesomd waarop de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. Voor Nederland zijn zowel de (van natuurlijke personen en van lichamen geheven) belastingen naar het inkomen opgenomen die van toepassing zijn in het Europese deel van Nederland als de belastingen naar het inkomen die worden geheven in het Caribische deel van Nederland.

Voor de goede orde wordt opgemerkt dat op het tijdstip waarop het Verdrag tot stand is gekomen (de datum van ondertekening) de Wet bronbelasting 2021 nog niet van kracht was. Dat zal, gelet op artikel 8.1 van die wet, vanaf 1 januari 2021 het geval zijn. Dat neemt niet weg dat de (conditionele) bronbelasting op renten en royalty's naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties wel onder de werkingssfeer van het Verdrag valt. Dit vloeit voort uit de in het tweede lid opgenomen hoofdregel dat het Verdrag van toepassing is op de belastingen naar het inkomen of bestanddelen van het inkomen; de in het derde lid opgenomen opsomming is in die zin niet limitatief.

Mede in dat verband is ook relevant dat het vierde lid bepaalt dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het derde lid opgesomde belastingen worden geheven, alsmede op andere toekomstige belastingen waarop het eerste en tweede lid van toepassing zijn. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden om elkaar te informeren over alle wezenlijke wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 van het Verdrag en artikel III van het Protocol)

Artikel 3 van het Verdrag bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen.

Vervolgens worden in het eerste lid, onderdelen a en b, de uitdrukkingen 'Kosovo' en 'Nederland' gedefinieerd. Voor de uitdrukking 'Nederland' is van belang dat daaronder zowel het Europese deel als het Caribische deel van Nederland wordt verstaan. Op grond van het eerste lid, onderdeel c, wordt onder de uitdrukkingen 'een verdragsluitende staat' en 'de andere verdragsluitende staat' afhankelijk van de context Nederland of Kosovo verstaan.

Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met h en j tot en met l, is aangesloten bij de definities die zijn opgenomen in artikel 3, eerste lid, van het OESO-modelverdrag.

In artikel III van het Protocol is nader uitgewerkt wat moet worden verstaan onder een 'erkend pensioenfonds'. Voor Nederland is dat elk pensioenfonds dat valt onder de Pensioenwet, de Wet verplichte deelneming in een bedrijfstakpensioenfonds 2000, de Wet verplichte beroepspensioenregeling, de Wet op het notarisambt of de Wet op het financieel toezicht. Aangezien voor de uitdrukking 'erkend pensioenfonds' in artikel 3, eerste lid, onderdeel l, van het Verdrag is aangesloten bij het OESO-modelverdrag is niet vereist dat een dergelijk pensioenfonds vrijgesteld moet zijn voor de vennootschapsbelasting. Op verzoek van Nederland is dit vereiste wel opgenomen in artikel 10, derde lid, onderdeel b, en artikel 11, derde lid, onderdeel b, zodat voor de toepassing van de vrijstelling van bronbelasting op dividenden, respectievelijk interest, de uiteindelijk gerechtigde tot die inkomsten een erkend pensioenfonds moet zijn dat is vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting. Voor Kosovo zijn dat de *Kosovo Pension Savings Trust* en de pensioenfondsen die daarvoor een vergunning hebben gekregen van de Centrale Bank van Kosovo.

Artikel 3, tweede lid, van het Verdrag bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die uitdrukkingen wordt de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist. Daarbij gaat de betekenis in de belastingwetgeving van een verdragsluitende staat voor op de betekenis in andere wetgeving.

In aanvulling hierop bevat artikel I van het Protocol een nadere bepaling over de uitleg van de bepalingen die in het Verdrag zijn opgenomen. Hoewel Kosovo geen lid is van de OESO, is Kosovo net als Nederland van mening dat voor de interpretatie van het Verdrag het

commentaar bij het OESO-modelverdrag van grote betekenis is en dat dit commentaar dynamisch dient te worden toegepast. In artikel I van het Protocol is dit uitgangspunt vastgelegd.

II.4. Inwoner (artikel 4 van het Verdrag en artikel IV van het Protocol)

Artikel 4 van het Verdrag bevat bepalingen ter invulling van het begrip ‘inwoner’. Daarbij is artikel 4 van het OESO-modelverdrag als uitgangspunt genomen.

Het eerste lid omschrijft wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Een persoon is inwoner van een verdragsluitende staat indien hij daar onderworpen is aan belastingheffing op grond van woonplaats, verblijf, plaats van oprichting, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. De plaats van oprichting is – in afwijking van artikel 4, eerste lid, van het OESO-modelverdrag – in de tekst opgenomen op verzoek van Kosovo. In de nationale wetgeving van Kosovo is dit namelijk een leidend beginsel. Nederland kon hiermee akkoord gaan, aangezien de plaats van oprichting ook zonder expliciete vermelding in de tekst onder de reikwijdte van de bepaling zou vallen, namelijk als ‘enige andere soortgelijke omstandigheid’. In de tweede zin van het eerste lid wordt verduidelijkt dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is voor inkomsten verkregen uit bronnen in die staat.

Het tweede lid bevat regels om te beslissen van welke verdragsluitende staat een natuurlijke persoon geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag wanneer die persoon op grond van het eerste lid wordt aangemerkt als inwoner van beide verdragsluitende staten. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen, het gewoonlijke verblijf en de nationaliteit. Indien op grond van deze factoren de woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat een persoon uitsluitend inwoner is.

Het derde lid bevat regels om vast te stellen van welke verdragsluitende staat een niet-natuurlijke persoon, die volgens de nationale wetgevingen van beide staten wordt aangemerkt als inwoner, geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag. Daarbij wordt de verdragswoonplaats bepaald via onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten. Hierbij zullen de plaats waar de werkelijke leiding van deze persoon is gelegen, de plaats waar deze persoon is opgericht of anderszins geconstitueerd en alle andere relevante factoren (waaronder het mogelijke fiscale motief voor het ontstaan van een dubbele verdragswoonplaats) in acht worden genomen. Zolang de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming hebben bereikt over de verdragswoonplaats kan deze persoon geen aanspraak maken op de verdragsvoordelen, behalve de voordelen van de artikelen zoals door de bevoegde autoriteiten in onderlinge overeenstemming kan worden bepaald.

Artikel IV van het Protocol bepaalt dat in het geval een natuurlijke persoon aan boord van een schip woont, de thuishaven van het betreffende schip valt onder ‘enige andere soortgelijke omstandigheid’ in het eerste lid van artikel 4. Hiermee wordt duidelijk gemaakt dat ook deze personen onder de reikwijdte van het Verdrag vallen.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 van het Verdrag en artikel V van het Protocol)

Artikel 5 van het Verdrag definieert het begrip ‘vaste inrichting’. Daarbij is artikel 5 van het OESO-modelverdrag als uitgangspunt genomen. Op verzoek van Nederland is dit artikel aangevuld met bepalingen over de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot werkzaamheden buitengaats (vierde, vijfde en zesde lid, onderdeel b).

Volgens het eerste lid betekent de uitdrukking ‘vaste inrichting’ voor de toepassing van het Verdrag een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

Het tweede lid bepaalt vervolgens dat de uitdrukking ‘vaste inrichting’ in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, alsmede een mijn, een olie- of gasbron, een groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen.

Het derde lid, onderdeel a, bepaalt dat bij uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden alleen dan van een vaste inrichting sprake is als deze werkzaamheden langer duren dan twaalf maanden. Op verzoek van Kosovo is in het derde lid, onderdeel b, opgenomen dat het verlenen van diensten door een onderneming als een vaste inrichting wordt aangemerkt indien deze werkzaamheden plaatsvinden in een aaneengesloten periode van meer dan negen maanden binnen een periode van twaalf maanden.

Ingevolge het zesde lid, onderdeel a, worden activiteiten (die langer duren dan dertig dagen) van nauw verbonden ondernemingen samengeteld om te bepalen of de tijdsdrempel van het derde lid is overschreden. Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat op kunstmatige wijze contracten worden opgesplitst om zo de kwalificatie als vaste inrichting op grond van het derde lid te voorkomen.

Het vierde, vijfde en zesde lid, onderdeel b, bevatten bepalingen, overeenkomstig het in onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011 uiteengezette beleid, die betrekking hebben op de aanwezigheid in een verdragsluitende staat van een vaste inrichting met betrekking tot zogenoemde ‘werkzaamheden buitengaats’ (*offshore activities*).

Ingevolge het vierde lid wordt een vaste inrichting aanwezig geacht wanneer gedurende een periode van ten minste dertig dagen (in een periode van twaalf maanden) werkzaamheden worden verricht in de territoriale zee van een verdragsluitende staat en elk gebied buiten en aansluitend aan de territoriale zee van die verdragsluitende staat waarbinnen die verdragsluitende staat krachtens internationaal recht rechtsmacht heeft of soevereine rechten mag uitoefenen. In afwijking van hetgeen hierover is opgemerkt in onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011 is overeengekomen dat deze uitbreiding van het vaste-inrichtingsbegrip ook geldt voor de toepassing van artikel 14 van het Verdrag (niet-zelfstandige arbeid). Hiermee wordt vooral beoogd de belastingheffing te waarborgen over het loon van werknemers die voor – in dit geval – Kosovaarse ondernemingen op het Nederlandse continentale plat werken. Daarom is in het vierde lid geen uitzondering opgenomen voor de toepassing van artikel 14, tweede lid, van het Verdrag.

Ingevolge het vijfde lid wordt de uitdrukking ‘werkzaamheden buitengaats’ voor de toepassing van het vierde lid geacht niet te omvatten:

1. (een combinatie van) activiteiten als bedoeld in het zevende lid;
2. sleep- of ankerwerkzaamheden die worden verricht met schepen die primair zijn ontworpen hiervoor en andere activiteiten verricht door dergelijke schepen;
3. het vervoer van voorraden en personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer.

Ingevolge het zesde lid, onderdeel b, worden perioden van bij elkaar behorende werkzaamheden buitengaats van verbonden ondernemingen samengeteld om te bepalen of de tijdsdrempel van het vierde lid, in verbinding met het vijfde lid, is overschreden.

Het zevende lid omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting voor uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met een ondersteunend karakter. In overeenstemming met het OESO-modelverdrag is het voorbereidende en ondersteunende karakter voor al deze activiteiten als expliciete eis vastgelegd.

Het achtste lid bevat een bepaling die bedoeld is om te voorkomen dat activiteiten op kunstmatige wijze worden verspreid over nauw verbonden ondernemingen om daarmee te bereiken dat deze activiteiten onder een van de uitzonderingen van het zevende lid vallen. Deze bepaling is in lijn met artikel 5, vierde lid, van het OESO-modelverdrag.

Het negende en tiende lid zijn eveneens gebaseerd op het OESO-modelverdrag. Het gaat in het negende lid om situaties waarin een persoon – die geen onafhankelijke vertegenwoordiger is als bedoeld in het tiende lid – uit de aard van zijn werkzaamheden de onderneming (principaal) in een bepaalde mate betreft bij economische activiteiten in de betreffende verdragsluitende staat. Als een persoon gewoonlijk contracten afsluit of gewoonlijk de belangrijkste rol vervult bij het afsluiten van contracten die stelselmatig worden afgesloten zonder materiële aanpassing door de principaal, wordt niet alleen een vaste inrichting aanwezig geacht als de contracten op naam van de principaal worden afgesloten (onderdeel a), maar ook als deze contracten betrekking hebben op eigendomsoverdracht of het verlenen van een gebruiksrecht aan een klant van goederen die aan de principaal toebehoren of waarvan de onderneming het gebruiksrecht heeft (onderdeel b) of op het verstrekken van diensten aan een klant door de principaal (onderdeel c). Een vaste inrichting wordt echter niet aanwezig geacht als de activiteiten niet zouden leiden tot een vaste inrichting onder het Verdrag als deze activiteiten door de onderneming (principaal) zelf zouden worden uitgeoefend vanuit een vaste bedrijfsinrichting in de betreffende verdragsluitende staat. Het tiende lid geeft aan wanneer een persoon die handelt voor een onderneming niet als vaste inrichting moet worden aangemerkt. Daarbij wordt meer duiding gegeven aan het onafhankelijke karakter van de vertegenwoordiger die voor de onderneming handelt in de normale uitoefening van zijn bedrijf.

Het elfde lid bevat een definitie van ‘nauw met een onderneming verbonden persoon of onderneming’. Deze definitie is van belang bij de uitleg van het zesde en achtste lid van dit artikel.

Het twaalfde lid bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat, een lichaam beheerst dat in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zakendoet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

Artikel V van het Protocol bepaalt dat exploratie- en exploitatierechten ter zake van natuurlijke rijkdommen buitengaats van een verdragsluitende staat, met inbegrip van een belang bij dergelijke rechten, worden aangemerkt als onroerende zaken in die staat en geacht worden te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden verkregen en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, ter belastingheffing toekomen aan de staat waarin de natuurlijke rijkdommen zijn gelegen. Aangezien Kosovo een binnenstaat is en dus geheel is omsloten door het vasteland van andere landen, ziet de bepaling dus praktisch gezien alleen op de buitengaats natuurlijke rijkdommen van Nederland.

II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 van het Verdrag en artikel V van het Protocol)

Artikel 6 van het Verdrag ziet op inkomsten uit onroerende zaken. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 6 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid bepaalt dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende staat verkrijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- of bosbedrijven daaronder begrepen) gelegen in de andere verdragsluitende staat, in die andere staat mogen worden belast.

Ingevolge het tweede lid heeft de uitdrukking ‘onroerende zaken’ de betekenis onder het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid

bevat verder een opsomming van hetgeen in ieder geval tot de onroerende zaken behoort en enkele zaken die nadrukkelijk niet als onroerende zaken worden beschouwd.

Ingevolge het derde lid zijn de bepalingen van het eerste lid van overeenkomstige toepassing op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken.

Ingevolge het vierde lid zijn de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing op inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming.

Voor de toelichting op artikel V van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op artikel 5.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 van het Verdrag en de artikelen V en VI van het Protocol)

Artikel 7 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over de winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat. Het uitgangspunt hierbij is dat de winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in de andere verdragsluitende staat mogen worden belast, voor zover die winsten aan een vaste inrichting in die andere staat zijn toe te rekenen. Deze bepaling stemt nagenoeg geheel overeen met artikel 7 van het OESO-modelverdrag.

Volgens het eerste lid zijn winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in die staat belastbaar, maar mag de andere staat de winsten van die onderneming ook belasten voor zover de winsten zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting in die staat.

In het tweede lid is bepaald dat de winst die aan de vaste inrichting wordt toegerekend de winst is die een zelfstandig lichaam geacht zou worden te maken als het onder vergelijkbare omstandigheden vergelijkbare activiteiten zou ontwikkelen (de zogenoemde '*functionally separate entity approach*').

In het derde lid is vastgelegd dat ingeval een van de verdragsluitende staten – in overeenstemming met het tweede lid – een winstcorrectie aanbrengt ter zake van aan een vaste inrichting toe te rekenen winst, de andere staat, ter vermijding van dubbele belasting, een passende correctie aanbrengt. In artikel VI van het Protocol is op dit punt aangesloten bij de in paragraaf 68 van het commentaar op artikel 7 van het OESO-modelverdrag voorgestelde redactie. Bij het ontbreken van overeenstemming over een correctie, zullen de verdragsluitende staten in onderling overleg daaruit voortvloeiende dubbele belasting vermijden.

In het vierde lid is bepaald dat als winsten van een vaste inrichting ook onder een andere bepaling van het Verdrag vallen, die andere bepaling voor gaat. Te denken valt aan de toepassing van artikel 10 (dividenden) ter zake van dividenden die een onderneming van een verdragsluitende staat verkrijgt uit de andere staat.

Voor de toelichting op artikel V van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op artikel 5.

II.8. Internationaal verkeer (artikel 8 van het Verdrag)

Artikel 8 van het Verdrag bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit internationale scheep- en luchtvaartactiviteiten.

Op grond van het eerste lid wordt de winst behaald met de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer ter belastingheffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de persoon die de desbetreffende onderneming drijft, inwoner is. Deze bepaling sluit aan bij het OESO-modelverdrag. Sinds de aanpassing op 21 november 2017 gaat het OESO-modelverdrag uit van de toedeling van de heffingsrechten aan de

verdragsluitende staat waarvan de vervoersondernemer inwoner is en niet langer aan de verdragsluitende staat waarin een vervoersonderneming feitelijk wordt geleid. In het verlengde hiervan is er minder behoefte aan het opnemen in het Verdrag van een bijzondere bepaling over de positie van KLM N.V. die, zoals opgemerkt in onderdeel 2.6.5 van de NFV 2011, Nederland pleegt op te nemen indien voor de verdeling van heffingsrechten wordt uitgegaan van de plaats van werkelijke leiding van de vervoersonderneming.

Op grond van het tweede lid geldt het eerste lid tevens voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst of deelname in een gemeenschappelijke onderneming of internationaal opererend agentschap. Het tweede lid komt overeen met het tweede lid van artikel 8 van het OESO-modelverdrag.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 van het Verdrag en artikel VI van het Protocol)

Artikel 9 van het Verdrag bevat het zogenoemde ‘arm’s-length-beginsel’ voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen en komt nagenoeg geheel overeen met artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Het arm’s-length-beginsel houdt in dat gelieerde ondernemingen voor fiscale doeleinden geacht worden transacties aan te gaan onder dezelfde voorwaarden als niet-gelieerde ondernemingen zouden zijn aangegaan. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijke voorwaarden, gelden de door de OESO opgestelde ‘*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*’ als leidraad. Deze OESO-richtlijnen vormen een uitwerking van het arm’s-length-beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en dat nader wordt toegelicht in het commentaar op dat artikel.

Het eerste lid bevat de hoofdregel. Ingeval tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet-gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen, mag de winst die één van de gelieerde ondernemingen als gevolg van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald in de winst van die onderneming worden begrepen en dienovereenkomstig worden belast. Tevens is in het eerste lid, in afwijking van de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag, de zogenoemde *cost-sharing*-bepaling voor gelieerde ondernemingen opgenomen. Bij *cost sharing* worden binnen een concern afspraken gemaakt over de verdeling van concernkosten. De bepaling verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat gelieerde ondernemingen *cost-sharing*-overeenkomsten of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij onzakelijk handelen. Een dergelijke bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van *cost sharing* overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het arm’s-length-beginsel.

Op grond van het tweede lid dient een verdragsluitende staat, indien een transactie tussen verbonden ondernemingen leidt tot belastingheffing in de andere verdragsluitende staat over een winstcorrectie, in beginsel (dat wil zeggen als de eerstgenoemde verdragsluitende staat de correctie gerechtvaardigd acht) op passende wijze de belastingheffing te herzien. In artikel VI van het Protocol is vastgelegd dat in het geval dat overeenstemming over een correctie ontbreekt, de verdragsluitende staten in onderling overleg de daaruit voortvloeiende dubbele belasting zullen vermijden.

II.10. Dividenden (artikel 10 van het Verdrag en de artikelen VII, VIII, IX en X van het Protocol)

Artikel 10 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag, maar wijkt op enkele onderdelen daarvan inhoudelijk af (dit betreft het derde lid).

Ingevolge het eerste lid mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat van het dividenduitkerende lichaam (de 'bronstaat'). Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot 15% van het brutodividend indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Hiermee is aangesloten bij het Nederlandse dividendbelastingtarief, conform onderdeel 2.7.2 van de NFV 2011.

Op verzoek van Nederland geldt in afwijking van artikel 10 van het OESO-modelverdrag ingevolge het derde lid een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden (onderdeel a) en voor dividenden betaald aan erkende, vrijgestelde pensioenfondsen (onderdeel b). Op basis van onderdeel a is een uitsluitende woonstaatheffing van toepassing indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend een in de andere staat gevestigd lichaam is dat direct minimaal 10% van het kapitaal van het dividenduitkerende lichaam bezit. Verder is als voorwaarde opgenomen dat ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage moet worden voldaan. Deze voorwaarde is gebaseerd op het OESO-modelverdrag. De voorwaarde beoogt belastingontwijking via zogenoemde '*dividend transfer transactions*' tegen te gaan. De in onderdeel a opgenomen vrijstelling voor bronbelasting op deelnemingsdividenden sluit aan bij het in onderdeel 2.7.1 van de NFV 2011 geformuleerde verdragsbeleid om economisch dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen en sluit aan bij de Moeder-dochterrichtlijn.⁸ De in onderdeel b opgenomen vrijstelling voor dividenden betaald aan pensioenfondsen is in lijn met de aanbevelingen van de OESO op dit punt.

Ingevolge het vierde lid laten de bepalingen van het tweede en derde lid de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald (onderdeel a) en de opbrengstbelasting die wordt geheven in het Caribische deel van Nederland (onderdeel b) onverlet.

De in het vijfde lid opgenomen definitie van dividenden is gebaseerd op de in artikel 10, derde lid, van het OESO-modelverdrag opgenomen definitie.

Het zesde lid bepaalt dat niet de bepalingen van het eerste, tweede en derde lid, maar de bepalingen van artikel 7 (Winst uit onderneming) van toepassing zijn op dividenden die worden betaald op aandelen en andere belangen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijke gerechtigde tot de dividenden, gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is.

Het zevende lid bevat het verbod op extraterritoriale belastingheffing. Dit verbod houdt in dat een verdragsluitende staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een in de andere verdragsluitende staat gevestigd lichaam, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomsten die uit de eerstbedoelde staat afkomstig zijn, behoudens als die dividenden zijn toe

⁸ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2011, L 345).

te rekenen aan een vaste inrichting in die staat of worden ontvangen door inwoners van die staat.

In artikel 10 van het Verdrag is op verzoek van Kosovo geen bepaling opgenomen voor dividenden ontvangen door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders. Kosovo vreesde dat een dergelijke bepaling zou kunnen leiden tot een inlichtingenverplichting bij migratie. Teneinde het bereiken van overeenstemming over de gehele verdragstekst te bespoedigen heeft Nederland met dit verzoek ingestemd.

Artikel VII, eerste lid, van het Protocol, ziet op vrijgestelde beleggingsinstellingen (hierna: VBI) in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). Hierin is bepaald dat het Verdrag er niet aan in de weg staat dat Nederland belasting kan heffen over de inkomsten in verband met een belang in een VBI. Nederland mag echter niet meer heffen dan 15% over de bruto-inkomsten uit die VBI indien de uiteindelijk gerechtigde tot die inkomsten een inwoner is van Kosovo. Dit is in lijn met onderdeel 2.2.1 van de NfV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.⁹

Artikel VII, tweede lid, bepaalt dat artikel 10, derde lid, van het Verdrag niet van toepassing is op dividenden betaald aan of ontvangen door een collectief beleggingsvehikel.

Op grond van artikel VII, derde lid, wordt een fiscale beleggingsinstelling (hierna: FBI) in de zin van artikel 28 Wet Vpb 1969 aangemerkt als een collectief beleggingsvehikel. Dit betekent dat artikel 10, derde lid, niet van toepassing is op een FBI. Op grond van artikel 10, derde lid, wordt over dividenden die worden betaald in deelnemingsverhoudingen geen bronbelasting geheven. Dit sluit aan bij het Nederlandse uitgangspunt om in deelnemingsverhoudingen (economische) dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen. Daarbij gaat het om dividenden die in concernverband worden betaald en niet om dividenden in de beleggings sfeer (portfoliodividenden). Om die reden komt (volgens artikel 13, achtste lid, Wet Vpb 1969) een FBI niet in aanmerking voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. De deelnemingsvrijstelling is ingevolge artikel 13, negende lid, Wet Vpb 1969 ook niet van toepassing op een in een FBI gehouden belang. Het uitzonderen van door een FBI betaalde of ontvangen dividenden van de in artikel 10, derde lid, opgenomen vrijstelling van bronheffing over deelnemingsdividenden sluit hierbij aan.

Artikel VIII van het Protocol bepaalt dat verzoeken om teruggave van te veel geheven bronbelasting op dividend, interest en royalty's moeten worden gedaan aan de bevoegde autoriteit binnen een periode van vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de bronbelasting is geheven.

Artikel IX van het Protocol bepaalt dat inkomsten die worden genoten uit de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam of uit de inkoop van aandelen voor de toepassing van het Verdrag worden aangemerkt als dividend en niet als vermogenswinst.

Op grond van artikel X, eerste lid, van het Protocol zijn ingeval dividenden, interest of royalty's worden betaald door een inwoner van de ene verdragsluitende staat en deze kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting gelegen in de andere verdragsluitende staat de artikelen 10, 11, respectievelijk 12, van het Verdrag van toepassing. Dit betekent dat de verdragsluitende staat waarvan de betaler inwoner is de bronheffingen tot de maxima die zijn overeengekomen in het verdrag toepast, en - ingevolge het tweede lid - dat de verdragsluitende staat waarin de vaste inrichting is gelegen de ingehouden bronheffing verrekent met de belasting die wordt geheven met betrekking tot de winst van de vaste inrichting. Daarbij geldt op grond van het derde lid als voorwaarde dat tussen de verdragsluitende staat waarvan de betaler inwoner is en de staat van het hoofdhuis van de vaste inrichting, welke staat een andere staat dan een van de beide verdragsluitende staten is,

⁹ Kamerstuk 25 087, nr. 13.

een overeenkomst van toepassing is die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen die vergelijkbaar is met artikel 24 van het Verdrag.

Op grond van het vierde lid, ten slotte, zijn de bepalingen van artikel 27 van het Verdrag - inzake het recht op voordelen - van overeenkomstige toepassing (zie verder de toelichting op dat artikel).

II.11. Interest (artikel 11 van het Verdrag en de artikelen VIII en X van het Protocol)

Artikel 11 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 11 van het OESO-modelverdrag en bevat een beperkt heffingsrecht voor het land waaruit de betaalde interest afkomstig is (bronstaat). Voor een aantal in het derde lid omschreven situaties is echter een uitsluitende woonstaatheffing overeengekomen.

Ingevolge het eerste lid mag interest die opkomt in één van beide verdragsluitende staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de interest afkomstig is, maar deze staat dient zijn heffing te beperken tot een maximum van 10% van de bruto-interest.

Het derde lid bevat op verzoek van Nederland en in aansluiting bij het commentaar op artikel 11 van het OESO-modelverdrag voor een aantal situaties een uitsluitende woonstaatheffing. Het betreft leverancierskrediet, interest betaald aan vrijgestelde erkende pensioenfondsen en interest betaald aan de regering van de andere verdragsluitende staat (of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van die andere staat) en de centrale bank van de andere verdragsluitende staat.

Het vierde lid bevat een definitie van het begrip 'interest' die in overeenstemming is met de in het OESO-modelverdrag opgenomen definitie.

Het vijfde lid bepaalt dat niet de bepalingen van het eerste, tweede en derde lid, maar de bepalingen van artikel 7 (Winst uit onderneming) van toepassing zijn op interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting waarover de uiteindelijke gerechtigde (tot die interest) beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de interest afkomstig is.

Het zesde lid geeft aan uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de staat waarvan de betaler van de interest inwoner is. Voorts wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de verdragsluitende staat waarin een vaste inrichting is gelegen waaraan de geldlening waarover de interest wordt betaald, kan worden toegerekend, ongeacht of de persoon die de vaste inrichting heeft inwoner is van een verdragsluitende staat.

Ten slotte bepaalt het zevende lid dat de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing zijn voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn, alsmede dat een bovenmatig gedeelte van die interest in het voorkomende geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende staten.

Voor de toelichting op de artikelen VIII en X van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op artikel 10.

II.12. Royalty's (artikel 12 van het Verdrag en de artikelen VIII en X van het Protocol)

Artikel 12 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 12 van het OESO-modelverdrag.

Ingevolge het eerste lid mogen royalty's die afkomstig zijn uit de ene verdragsluitende staat en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid bevat een OESO-conforme definitie van het begrip 'royalty's'. Ingevolge het derde lid is het eerste lid niet van toepassing op betaalde royalty's die verband houden met rechten of zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting waarover de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's beschikt in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 (Winst uit onderneming) van toepassing.

Ten slotte bepaalt het vierde lid dat de bepalingen van artikel 12 slechts van toepassing zijn voor zover de royaltybetaling overeenkomt met een royaltybetaling die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn, alsmede dat een bovenmatig gedeelte van een royaltybetaling in het voorkomende geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende staten.

Voor de toelichting op de artikelen VIII en X van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op artikel 10.

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13 van het Verdrag en de artikelen II, V en VI van het Protocol)

Artikel 13 van het Verdrag heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vervreemdingswinsten. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 13 van het OESO-modelverdrag, maar bevat geen bronstaatheffing over vervreemdingswinsten ter zake van aandelen in zogenoemde onroerendezaakvennootschappen. Verder bevat het vijfde lid in afwijking van het OESO-modelverdrag een bepaling die ziet op vervreemdingswinsten behaald door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders.

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de voordelen die een inwoner van een verdragsluitende staat behaalt met de vervreemding van een onroerende zaak die is gelegen in de andere verdragsluitende staat, toe aan die andere staat. Voor het begrip 'onroerende zaak' is aangesloten bij de in artikel 6 van het Verdrag (Inkomsten uit onroerende zaken) opgenomen omschrijving daarvan.

Het tweede lid bepaalt dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van de ene verdragsluitende staat uit de vervreemding van goederen die geen onroerende zaken zijn en die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ingevolge het derde lid zijn, in lijn met artikel 8 van het Verdrag (Internationaal zee- en luchtvervoer), de voordelen van een onderneming van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en van goederen die geen onroerende zaken zijn en die bij die exploitatie worden gebruikt, toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de persoon die de desbetreffende onderneming drijft inwoner is.

Ingevolge het vierde lid zijn de vervreemdingswinsten die niet zijn genoemd in het eerste tot en met derde lid van dit artikel, ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

Ten slotte bevat het vijfde lid op verzoek van Nederland een bepaling voor vervreemdingswinsten genoten door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders, zoals toegelicht in de onderdelen 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011.

Voor de toelichting op de artikelen V en IX van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op de artikelen 5, respectievelijk 10.

II.14. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14 van het Verdrag)

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) is in artikel 14 van het Verdrag geregeld overeenkomstig de internationaal – en ook in het Nederlandse verdragsbeleid gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid voorziet in een heffingsrecht over deze inkomsten voor de verdragsluitende staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht.

Het tweede lid voorziet daarentegen in een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de werknemer als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

- a. het verblijf van de werknemer in de werkstaat is in totaal niet langer dan 183 dagen in een twaalfmaandsperiode die begint of eindigt in het betrokken belastingjaar;
- b. de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
- c. de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting of vast middelpunt van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één of meer van deze drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid belasting heffen over de inkomsten van de werknemer. Het doel van deze bepaling is om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat.

Op grond van het derde lid is de beloning van werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een schip of een luchtvaartuig ingezet in het internationale verkeer uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer.

II.15. Directeursbeloningen (artikel 15 van het Verdrag)

Artikel 15 van het Verdrag ziet op directeursbeloningen en is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid bepaalt dat beloningen ontvangen door een inwoner van een verdragsluitende staat in zijn hoedanigheid van bestuurder van een lichaam mogen worden belast in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam inwoner is

Op grond van het tweede lid vallen onder de uitdrukking ‘lid van de raad van bestuur’ naast de bestuurders ook de leden van de raad van commissarissen (ofwel degenen die zijn belast met het toezicht op de raad van bestuur).

II.16. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16 van het Verdrag)

Artikel 16 van het Verdrag ziet op de inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars en komt, behoudens het derde lid, inhoudelijk overeen met artikel 17 van het OESO-modelverdrag. Conform onderdeel 2.12 van de NFV 2011 heeft Nederland voorgesteld geen afzonderlijke bepaling voor artiesten en sportbeoefenaars op te nemen, maar voor hun inkomsten aan te knopen bij de bepalingen voor inkomsten uit onderneming of uit dienstbetrekking. Kosovo hechtte echter aan opname van deze specifieke bepaling en Nederland heeft daarmee ingestemd.

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de inkomsten toe aan de verdragsluitende staat waarin de artiesten en sportbeoefenaars hun activiteiten ontplooiën.

Het tweede lid ziet op de situatie waarin het inkomen voor de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sportbeoefenaars als zodanig niet aan henzelf toekomt, maar aan een andere persoon. De beloning mag ook in dat geval worden belast door de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden worden verricht. Deze bepaling heeft betrekking op bijvoorbeeld betalingen aan management- of artiestenvennootschappen (zogenoemde ‘*star-companies*’) of aan gezelschappen.

Op het beginsel van belastingheffing in de werkstaat van het eerste en het tweede lid maakt het derde lid een uitzondering. De inkomsten mogen slechts in de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar worden belast, als diens bezoek aan de andere verdragsluitende staat geheel of hoofdzakelijk wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van één of beide verdragsluitende staten, of van staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen van één of beide verdragsluitende staten.

II.17. Pensioen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17 van het Verdrag)

Artikel 17 van het Verdrag ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. In lijn met onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011, en in afwijking van het OESO-modelverdrag, is voor deze inkomsten het primaire heffingsrecht niet toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de genietter ervan inwoner is, maar aan de andere verdragsluitende staat (de bronstaat).

Het eerste lid bepaalt dat pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten mogen worden belast in de bronstaat.

Op grond van het tweede lid geldt hetzelfde voor pensioenen en andere uitkeringen die zijn betaald krachtens de bepalingen van de socialezekerheidswetgeving van een verdragsluitende staat.

Het derde lid regelt welke van de twee verdragsluitende staten kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen, andere soortgelijke beloning of van een lijfrente. De bronstaat is de verdragsluitende staat waar de opbouw van het desbetreffende pensioen, andere soortgelijke beloning of lijfrente in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliteiten, dat wil zeggen een aftrek voor pensioen- of lijfrentepremies of een vrijstelling voor pensioenaanspraken.

Het vierde lid bevat de definitie van de uitdrukking ‘lijfrente’, namelijk: een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, die tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.

Het vijfde lid bevestigt dat ook afkoopsommen van pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten ook volgens de bepalingen van dit artikel mogen worden belast in de bronstaat.

II.18. Overheidsfuncties (artikel 18 van het Verdrag)

Artikel 18 van het Verdrag regelt de toewijzing van het heffingsrecht over alle inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstverband) voor de overheid zijn verricht en komt overeen met artikel 19 van het OESO-modelverdrag. Volgens het eerste lid, onderdeel a, mogen deze inkomsten worden belast in de verdragsluitende staat die deze beloningen betaalt (de zogenoemde kasstaat).

Het eerste lid, onderdeel b, maakt op deze kasstaatheffing een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht (werkstaat) heeft het heffingsrecht indien de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat, of niet alleen inwoner van die staat is geworden om daar werk te verrichten voor de overheid van de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade enkel in hun woonstaat belastingplichtig te laten zijn in plaats van ook in de staat van de ambassade waarbij zij werkzaam zijn.

Het tweede lid, onderdeel a, bepaalt dat pensioenen en soortgelijke beloningen die worden betaald door of uit fondsen opgezet door een van de verdragsluitende staten, of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, in verband met werkzaamheden verricht voor die staat, dat staatkundige onderdeel of publiekrechtelijke lichaam, uitsluitend in die staat mogen worden belast. In afwijking van artikel 17, eerste en derde lid, van het Verdrag wordt het heffingsrecht dus toegewezen aan de staat waarvoor werkzaamheden zijn verricht in plaats van de staat waar het pensioen is opgebouwd. Hoewel de bepaling van het tweede lid, onderdeel a, niet in lijn is met het Nederlandse verdragsbeleid, op grond waarvan geen onderscheid wordt gemaakt tussen particuliere en overheidspensioenen, kon Nederland instemmen met het verzoek van Kosovo voor deze bepaling omdat de uitkomst in de praktijk bijna altijd dezelfde zal zijn. Echter, het tweede lid, onderdeel b, bepaalt dat indien de ontvanger zowel inwoner als onderdaan is van de andere verdragsluitende staat, het uitsluitende heffingsrecht dan toekomt aan die andere staat.

Ingevolge het derde lid geldt de in het eerste lid opgenomen heffingsrechtverdeling niet voor inkomsten die worden ontvangen voor werkzaamheden die worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. In dat geval gelden andere artikelen van het Verdrag: artikel 14 (Inkomsten uit dienstbetrekking), artikel 15 (Directeursbeloningen), artikel 16 (Artiesten en sportbeoefenaars) of artikel 17 (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen).

II.19. Studenten (artikel 19 van het Verdrag)

Artikel 19 van het Verdrag ziet op vergoedingen aan studenten en stagiairs. Indien een student of een stagiair een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of direct voor zijn vertrek naar de eerstgenoemde staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, dan mag de eerstgenoemde staat de vergoedingen die de student of stagiair ontvangt voor zijn onderhoud, studie of opleiding niet belasten als deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten die staat. De bepaling komt overeen met artikel 20 van het OESO-modelverdrag.

II.20. Overige inkomsten (artikel 20 van het Verdrag en artikel VII van het Protocol)

Artikel 20 van het Verdrag verdeelt het heffingsrecht over inkomsten ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is behandeld ('overige inkomsten'). In lijn met artikel 21, eerste lid, van het OESO-modelverdrag bepaalt het eerste lid dat het heffingsrecht over deze inkomsten, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de ontvanger van die inkomsten woont.

Ingevolge het tweede lid is het eerste lid niet van toepassing op inkomsten die toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting gelegen in een verdragsluitende staat. De verdeling van het heffingsrecht over die inkomsten volgt uit artikel 7 van het Verdrag (Winst uit onderneming), tenzij het inkomsten betreft uit onroerende zaken in de zin van artikel 6 (Inkomsten uit onroerende zaken). In dat geval is artikel 6 van toepassing.

Voor de toelichting op artikel VII van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op artikel 10 van het Verdrag.

II.21. Vermijden van dubbele belasting (artikel 21 van het Verdrag)

Artikel 21 van het Verdrag geeft aan op welke manier beide staten dubbele belasting vermijden.

Het eerste lid bepaalt hoe Kosovo voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Kosovo die volgens het Verdrag (ook) in Nederland mogen worden belast. Onderdeel a geeft aan dat als een inwoner van Kosovo inkomen ontvangt dat volgens het Verdrag mag worden belast in Nederland, Kosovo vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent door middel van de verrekeningsmethode op basis van de zogenoemde ordinary-creditmethode, waarbij Kosovo niet meer aftrek verleent dan de Kosovaarse belasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Nederland. Onderdeel b geeft aan dat Kosovo zich het recht voorbehoudt om inkomen dat op grond van het Verdrag in Kosovo niet mag worden belast wel in aanmerking te nemen bij de bepaling van de belasting over het overige inkomen van de inwoner van Kosovo (progressievoorbehoud).

Het tweede lid bepaalt hoe Nederland, in lijn met het verdragsbeleid, voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Nederland die volgens het Verdrag (ook) in Kosovo mogen worden belast.

Uit het tweede lid, onderdeel a, volgt expliciet dat Nederland de inkomsten die ook in Kosovo mogen worden belast in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Dit betreft het Nederlandse grondslagvoorbehoud.

Het tweede lid, onderdeel b, bepaalt vervolgens dat voor de daar genoemde inkomsten, belastingvermindering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt daarbij het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a Wet Vpb 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis van deze objectvrijstelling bij een belastingplichtige met winst uit Kosovo de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Kosovo die op basis van het Verdrag mede aan Kosovo ter heffing is toegewezen en waarvoor Nederland op basis van de onderhavige bepaling voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, houdt dit in dat door de objectvrijstelling de desbetreffende uit Kosovo afkomstige (en aan Kosovo ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het eerste lid bedoelde grondslag waarover de vennootschapsbelasting wordt geheven. Daarom behoeft de in het tweede lid, onderdeel b, opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het vermijden van dubbele belastingheffing. Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting blijft de in het tweede lid, onderdeel b, opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang voor de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen.

Het tweede lid, onderdeel c, bevat een aanvulling op de vrijstellingsmethode. Op grond van deze bepaling is Nederland niet gehouden de vrijstellingsmethode toe te passen voor inkomen dat op basis van de bepalingen van het Verdrag door Kosovo wordt vrijgesteld of tegen een lager tarief wordt belast op grond van artikel 10, tweede lid, of artikel 11, tweede lid, van het Verdrag. In dat geval zijn de bepalingen van het tweede lid, onderdeel e (verrekeningsmethode), van toepassing. Deze bepaling is gebaseerd op een voorstel uit het rapport bij BEPS-actie 2 en in lijn met de keuze die Nederland op dit punt bij het MLI heeft

gemaakt, te weten dat Nederland geen voorbehoud heeft gemaakt inzake artikel 10 van het MLI (Toepassing van methodes voor het vermijden van dubbele belasting).¹⁰

In tweede lid, onderdeel d, is neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Kosovo gelegen vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de vermijdingsregelingen in de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over dat inkomen. Dit is de zogenoemde ‘zwartegatenbepaling’. Zo is bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g Wet Vpb 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op grond van de in artikel 23d van die wet getroffen regeling. Door het opnemen van het tweede lid, onderdeel d, kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Kosovo toepassen.

In het tweede lid, onderdeel e, wordt voor andere inkomsten waarover Kosovo belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een aftrek ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Dit geldt, kort gezegd, voor passieve inkomsten, zoals dividenden en rente, maar ook voor bepaalde vervreemdingswinsten, bestuurdersinkomsten, inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars, afkoopsommen van pensioenen en dergelijke waarvoor een bronstaatheffing geldt. Voorts wordt in het tweede lid, onderdeel f, expliciet vastgelegd dat het Verdrag niet afdoet aan de toepassing van de in de Nederlandse regelgeving vastgelegde ‘gezamenlijke methode’ en voortwentelingsmogelijkheden bij de verrekening van, in dit geval, Kosovaarse belasting.

II.22. Non-discriminatie (artikel 22 van het Verdrag)

Artikel 22 van het Verdrag is grotendeels gebaseerd op de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepaling.

Het eerste lid bevat het verbod op fiscale discriminatie naar nationaliteit.

In het tweede lid is een bepaling opgenomen voor zogenoemde staatloze personen.

Uit het derde lid volgt dat een verdragsluitende staat een vaste inrichting van een door een inwoner van de andere verdragsluitende staat gedreven onderneming niet ongunstiger mag behandelen dan de ondernemingen van de “eigen” inwoners. Deze staat is evenwel niet verplicht persoonlijke aftrekken en dergelijke te verlenen. Het uitgangspunt is immers dat met name de woonstaat van een belastingplichtige rekening moet houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.

In het vierde lid is vastgelegd dat voor de fiscale aftrekbaarheid van de daarin bedoelde vergoedingen geen onderscheid gemaakt mag worden naar de woonplaats van de crediteur.

Het vijfde lid verbiedt dat ondernemingen van een verdragsluitende staat, waarvan het kapitaal geheel of ten dele onmiddellijk of middellijk in bezit is van of wordt beheerst door één of meer inwoners van de andere verdragsluitende staat, in eerstbedoelde staat aan een andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen dan waaraan andere soortgelijke ondernemingen van eerstbedoelde staat zijn of kunnen worden onderworpen.

¹⁰ Zie artikel 2 van de Rijkswet van 6 maart 2019, houdende goedkeuring van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (*Trb.* 2017, nr. 86, en *Trb.* 2017, nr. 194); *Stb.* 2019, nr. 113.

Ingevolge het zesde lid is de toepassing van dit artikel niet beperkt tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Op aandringen van Kosovo heeft Nederland afgezien van een bepaling over de gelijke behandeling van pensioenpremies die worden betaald aan een pensioenfonds in de andere verdragsluitende staat. Voor Kosovo was deze bepaling problematisch omdat het op grond van de Kosovaarse wetgeving niet mogelijk is om buitenlandse pensioenfonds te erkennen. Daarbij is van belang dat op grond van het Kosovaarse pensioenstelsel pas vijf jaar na emigratie naar Kosovo recht op premieaftrek ontstaat. Een soortgelijke bepaling die Kosovo eerder is overeengekomen in het verdrag met een andere staat heeft volgens Kosovo tot complicaties geleid.

II.23. Procedure voor onderling overleg (artikel 23 van het Verdrag en de artikelen XI en XIII van het Protocol)

Artikel 23 van het Verdrag bevat de procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om moeilijkheden op te lossen die mochten rijzen bij de toepassing van het Verdrag. De bepaling is gebaseerd op artikel 23 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid bepaalt dat een belastingplichtige een verzoek kan indienen voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten indien volgens de belastingplichtige sprake is van een belastingheffing in strijd met het Verdrag. De belastingplichtige kan dit verzoek indienen in beide verdragsluitende staten. De ratio hierachter is dat de procedure voor onderling overleg zo goed mogelijk toegankelijk moet zijn voor belastingplichtigen en dat de vraag of een procedure voor onderling overleg moet worden opgestart door beide bevoegde autoriteiten moet kunnen worden beoordeeld. Op grond van de tweede zin van het eerste lid moet het verzoek worden ingediend binnen drie jaar nadat de maatregel die mogelijk belastingheffing in strijd met het Verdrag tot gevolg heeft voor het eerst bekendgemaakt is aan de belastingplichtige.

Het tweede lid bevat een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten om – indien het verzoek gegrond voorkomt – in onderling overleg eventuele belastingheffing die in strijd is met het Verdrag weg te nemen. In de tweede zin is de verplichting opgenomen voor verdragsluitende staten om niettegenstaande de termijnen in de nationale wetgeving de uitkomst van een procedure voor onderling overleg te implementeren.

Het derde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de uitleg en toepassing van het Verdrag weg kunnen nemen. In een voorkomend geval kan daarbij sprake zijn van een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8 van die Rijkswet. Uit de tweede zin volgt verder dat bevoegde autoriteiten ook in overleg kunnen treden bij situaties van dubbele belastingheffing die niet in het Verdrag zijn geregeld.

Het vierde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten direct met elkaar kunnen communiceren om de in de voorgaande leden bedoelde overeenstemming te bereiken. De bevoegde autoriteiten kunnen ook via een gezamenlijk comité met elkaar overleggen.

Het vijfde lid bevat een arbitragebepaling zoals in artikel 25, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag. In afwijking van het OESO-modelverdrag is arbitrage ook mogelijk indien al een uitspraak is gedaan door de rechter. Daarnaast is de laatste zin in artikel 25, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag, over de wijze van toepassing, niet in artikel 23 van het Verdrag opgenomen. Die bepaling, die geldt voor alle artikelen van het Verdrag en het Protocol, is opgenomen in artikel XIII van het Protocol (zie verder ook de toelichting op dat artikel).

Artikel XI van het Protocol bevat een bepaling voor situaties waarin een onderling overlegprocedure heeft geleid tot aanvullende belasting in een verdragsluitende staat waarbij

de andere verdragsluitende staat een daarmee verband houdende vermindering van de belasting heeft verleend. Op grond van de protocolbepaling kunnen de bevoegde autoriteiten afspraken maken om belastingplichtigen geen verhogingen, kosten of rente in rekening te brengen als deze in de andere staat ook niet worden vergoed.

II.24. Uitwisseling van informatie (artikel 24 van het Verdrag en artikel XII van het Protocol)

Artikel 24 van het Verdrag biedt de verdragsluitende staten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch of spontaan informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid en de internationale standaard zoals wordt gestimuleerd en gewaarborgd in het kader van het ‘*Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*’.¹¹ Het artikel is ingevolge artikel XII van het Protocol ook van toepassing op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (‘de toeslagen’).

Het eerste lid van artikel 24 bepaalt welke informatie de verdragsluitende staten dienen uit te wisselen. Met de verwijzing naar informatie die ‘voorzienbaar relevant’ is voor de toepassing van de bepalingen uit het Verdrag of de administratie of de handhaving van nationale wetgeving op het gebied van belasting van elke soort of omschrijving, is beoogd de uitwisseling van informatie een zo ruim mogelijk bereik te geven. Dit is ook zo verwoord in paragraaf 5 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Doordat artikel 24 van het Verdrag door de uitbreiding in artikel XII van het Protocol ook betrekking heeft op de inkomensafhankelijke regelingen, heeft de informatie-uitwisselingsbepaling in de verdragsrelatie tussen Kosovo en Nederland een nog ruimer bereik dan artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Voorts is in lijn met artikel 26 van het OESO-modelverdrag de uitwisseling van informatie niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten of tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Opgemerkt wordt dat de bepaling over de uitwisseling van informatie ook betrekking heeft op informatie van vóór de inwerkingtreding van dit Verdrag, mits de uitwisseling plaatsvindt nadat de bepaling van toepassing wordt. Hierbij wordt gewezen op paragraaf 10.3 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan. Deze bepaling is in de eerste plaats bedoeld om waarborgen te bieden voor de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie. Voor de ontvangen informatie geldt dezelfde geheimhoudingsplicht als voor informatie die onder de nationale wetgeving van die staat wordt verkregen. Ook is bepaald dat de informatie alleen mag worden vrijgegeven aan bepaalde personen of autoriteiten belast met specifieke taken. Het tweede lid bepaalt verder dat de informatie ook voor andere (niet fiscale) doeleinden mag worden gebruikt, mits dat wettelijk is toegestaan in beide landen en de bevoegde autoriteiten dit toestaan. In dit verband wordt opgemerkt dat voor Nederland Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119) (hierna: AVG) relevant is. De AVG kent twee basisprincipes in relatie tot internationale gegevensuitwisseling: er moet een juridische grondslag zijn voor de gegevensuitwisseling en de betrokken partijen zijn verplicht om passende waarborgen te bieden ter bescherming van persoonsgegevens. Uitgangspunt is dat persoonsgegevens slechts worden doorgegeven naar een land buiten de Europese Unie indien dat land een passend

¹¹ Zie: www.oecd.org/tax/transparency.

beschermingsniveau waarborgt. Nochtans is de uitwisseling van gegevens bij het ontbreken van een passend beschermingsniveau onder omstandigheden ook toegestaan indien deze uitwisseling noodzakelijk is vanwege gewichtige redenen van algemeen belang waaronder de gegevensuitwisseling tussen belastingdiensten met het oog op de aanpak van belastingontduiking en -ontwijking. In Kosovo is een passend beschermingsniveau gewaarborgd. De regels met betrekking tot de uitwisseling en verwerking van persoonsgegevens zijn verankerd in nationale wetgeving, te weten de 'Law no. 06/-082 on Protection of Personal Data' (hierna: LPPD) van 30 januari 2019. Deze wet heeft de Kosovaarse privacywetgeving uit 2010 in lijn gebracht met de AVG. De LPPD is op 25 februari 2019 gepubliceerd en is op grond van artikel 111 LPPD 15 dagen na de publicatie in werking getreden. De herziene privacywetgeving baseert zich op dezelfde basisprincipes wat betreft het verzamelen en verwerken van gegevens zoals vastgelegd in artikel 5 AVG. Deze principes waarborgen onder andere transparantie, vertrouwelijkheid en wettelijkheid van het verzamelen en verwerken van gegevens. In de artikelen 12 tot en met 21 LPPD zijn bepalingen opgenomen die toezien op bescherming van, en transparantie jegens datasubjecten. Hierin zijn onder andere het recht op rectificatie, het recht om 'vergeten te worden' en het recht om bezwaar te maken tegen het verwerken van data opgenomen. Wanneer een persoon van mening is dat zijn rechten zoals die in de LPPD zijn vastgelegd, worden geschaad dan biedt die wet ook waarborgen tot het starten van een (juridische) procedure. Deze waarborgen zijn opgenomen in de artikelen 52 tot en met 56 LPPD. De verantwoordelijke autoriteit voor de handhaving van de LPPD kan, wanneer geconstateerd is dat regels niet worden nageleefd, onder andere boetes opleggen. Aldus beschikken betrokkenen in Kosovo over afdwingbare rechten en doeltreffende rechtsmiddelen en is een passend beschermingsniveau gewaarborgd.

Op grond van het derde lid kunnen beide verdragsluitende staten de informatie ook verschaffen aan een arbitragepanel, mocht dat zijn opgezet op grond van artikel 23, vijfde lid, van het Verdrag. Voor de leden van dit panel gelden dezelfde beperkingen als omschreven in het tweede lid.

Het vierde lid geeft aan onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is bij de inspanningen om de informatie te verschaffen allereerst niet gehouden om bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is ook niet gehouden informatie uit te wisselen die niet verkrijgbaar is volgens de wetgeving of in de normale bestuurlijke gang van zaken van die verdragsluitende staat of van de andere staat. Verder vallen bedrijfsgeheimen buiten de toepassing van de informatie-uitwisselingsbepaling en hoeft ook geen informatie uitgewisseld te worden als dat in strijd zou zijn met de openbare orde.

Het vijfde lid brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat het deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Tot slot bepaalt het zesde lid dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.

II.25. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 25 van het Verdrag en artikel XII van het Protocol)

Artikel 25 van het Verdrag bewerkstelligt dat beide verdragsluitende staten elkaar bijstand bij invordering van uitstaande belastingschulden verlenen. Het artikel komt overeen met artikel 27 van het OESO-modelverdrag. De bepaling geldt op grond van artikel XII van het Protocol ook voor de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen ('de toeslagen'). Het eerste lid bevat het principe dat een verdragsluitende staat verplicht is de andere verdragsluitende staat bij te staan bij invordering. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot belastingschulden van inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Ook is de bijstand in beginsel niet beperkt wat betreft de hoogte van de belastingschuld. In afwijking namelijk van onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 is geen doelmatigheidsgrens opgenomen. Hierbij is wel van belang dat in het achtste lid, onderdeel d, een algemene proportionaliteitstoets is opgenomen voor bijstand bij invordering, overeenkomstig het OESO-modelverdrag.

Het tweede lid bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een 'belastingvordering'. Dit begrip kan betrekking hebben op vorderingen met betrekking tot belastingen van elke soort of omschrijving die zijn opgelegd door een verdragsluitende staat, of zijn staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen, mits de belastingheffing niet in strijd is met het Verdrag of een ander instrument waarbij de verdragsluitende staat partij is. Het begrip 'belastingvordering' is niet beperkt tot de belastingen die genoemd zijn in artikel 2 van het Verdrag, zoals volgt uit het eerste lid. Verder heeft het begrip betrekking op rente, bestuurlijke boetes en kosten voor de invordering met betrekking tot de belastingen waarop de invordering ziet. De bepaling over de bijstand bij invordering heeft ook betrekking op belastingvorderingen of vorderingen met betrekking tot toeslagen die al bestaan voor de inwerkingtreding van dit Verdrag. Voorwaarde is wel dat de bijstand wordt verleend nadat de bepaling van toepassing wordt. Hierbij wordt gewezen op paragraaf 14 van het OESO-commentaar op artikel 27 van het OESO-modelverdrag. Ingevolge het derde lid kan een verdragsluitende staat om bijstand bij invordering verzoeken wanneer een belastingvordering volgens de wetgeving van die staat kan worden ingevorderd en aan een belastingschuldige geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering tegen te houden. Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid, dat is neergelegd in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011, verschillen de voorwaarden voor invorderingsbijstand op basis van dit artikel al naar gelang de belastingvordering een inwoner of een niet-inwoner betreft. Ter zake van niet-inwoners zijn de voorwaarden voor een verzoek om bijstand strenger en wordt alleen bijstand verleend als de belastingvordering niet meer openstaat voor beroep. Voor inwoners geldt dat bijstand wordt verleend als geen beroep is ingesteld. Op deze manier is de rechtsbescherming voor niet-inwoners, die waarschijnlijk minder op de hoogte zijn van de bezwaar- en beroepsmogelijkheden in de andere staat, beter gewaarborgd.

Het vierde lid bevat regels om de belastingvordering te waarborgen. Het lid bepaalt dat een verzoek tot het nemen van conservatoire maatregelen van de bevoegde autoriteit van een verdragsluitende staat, die volgens zijn eigen recht conservatoire maatregelen mag nemen ter behoud van de belastingclaim, door de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat wordt geaccepteerd. Deze staat neemt vervolgens conservatoire maatregelen overeenkomstig de bepalingen van zijn eigen wetgeving. Dit geldt zelfs als de belastingclaim (nog) niet invorderbaar is.

Het vijfde lid bevat nadere bepalingen met betrekking tot de in het derde en vierde lid neergelegde verplichting voor de aangezochte staat om de buitenlandse belastingschuld in te vorderen als ware het een binnenlandse belastingschuld. Ten eerste gelden niet de verjaringstermijnen die specifiek betrekking hebben op belastingschulden van de aangezochte staat, maar die van de verzoekende staat. Ten tweede is bepaald dat aan de invordering van buitenlandse belastingvorderingen geen voorrang wordt verleend, noch volgens de wetgeving van de verzoekende staat noch volgens de wetgeving van de aangezochte staat.

Het zesde lid stelt zeker dat in de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ontvangen niet geprocedeerd kan worden over het bestaan of de hoogte van de belastingvordering.

Het zevende lid bepaalt dat de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ingediend, de andere verdragsluitende staat op de hoogte stelt als de belastingvordering niet meer invorderbaar is of dat conservatoire maatregelen niet meer mogelijk zijn volgens de nationale wetgeving van de eerstgenoemde staat.

Het achtste lid beschrijft situaties waarbij een verdragsluitende staat niet gehouden is bijstand bij invordering te verlenen. Als de bijstand desalniettemin wordt verleend, is dat overigens niet in strijd met artikel 25 van het Verdrag. In de eerste plaats beschrijft het achtste lid dat een verdragsluitende staat niet gehouden is maatregelen te nemen die verder gaan dan de eigen nationale wetgeving of administratieve praktijk, of de wetgeving of administratieve praktijk van de andere verdragsluitende staat. Dit doet niet af aan het vijfde lid, op grond waarvan nationale tijdslimieten van de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ontvangen, niet van toepassing zijn. In de tweede plaats is een verdragsluitende staat niet gehouden maatregelen te nemen die in strijd zijn met de openbare orde. De bijstand bij invordering hoeft in de derde plaats ook niet verleend te worden als de verzoekende staat bij de invordering of zekerstelling niet alle redelijke maatregelen heeft genomen op grond van de wetgeving of administratieve praktijk van die staat. Tot slot is een verdragsluitende staat niet gehouden bijstand bij invordering te verlenen als het duidelijk is dat de administratieve last niet proportioneel is in verhouding tot het potentiële voordeel van de verzoekende staat.

II.26. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 26 van het Verdrag)

Artikel 26 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging. Het bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.

II.27. Recht op voordelen (artikel 27 van het Verdrag)

In artikel 27 van het Verdrag is in aansluiting bij artikel 29, negende lid, van het OESO-modelverdrag een zogenoemde '*principal purposes test*' (hierna: PPT) opgenomen ter bestrijding van verdragsmisbruik. In het eerste lid is de PPT opgenomen. Op grond van deze bepaling worden verdragsvoordelen niet toegekend indien het verkrijgen van een verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid, tenzij wordt vastgesteld dat het toekennen van dat voordeel – rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden – in overeenstemming is met het doel en de strekking van de relevante bepalingen uit het Verdrag. De PPT richt zich dus op een specifieke transactie of constructie en niet zozeer op de persoon die bij een transactie

of constructie betrokken is. De laatste zin van het eerste lid bevat een consultatiebepaling. Op grond van deze bepaling overlegt de bevoegde autoriteit die voornemens is een verdragsvoordeel te weigeren met de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat. Deze consultatieverplichting kan een bijdrage leveren aan een eenduidige toepassing door beide verdragsluitende staten van de bepaling en waarborgen dat de relevante feiten en omstandigheden over een voorgelegde situatie voldoende kenbaar zijn.

Het tweede lid bevat een vangnetbepaling in lijn met het tekstvoorstel dat is opgenomen in paragraaf 184 van het commentaar op artikel 29 van het OESO-modelverdrag (*entitlement to benefits*). De bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (veelal het bronland) kan – op verzoek van de belastingplichtige en rekening houdend met de relevante feiten en omstandigheden – toch verdragsvoordelen toekennen als de bevoegde autoriteit vaststelt dat deze verdragsvoordelen bij afwezigheid van de transactie of constructie bedoeld in het eerste lid ook gegeven zouden zijn. De laatste zin van het tweede lid bevat een consultatiebepaling op grond waarvan de bevoegde autoriteit van een van de verdragsluitende staten overlegt met de andere staat vóór de afwijzing van het verzoek van de belastingplichtige.

II.28. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 28 van het Verdrag)

Het eerste lid van dit artikel bepaalt dat het Verdrag - mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan - kan worden uitgebreid tot Aruba, Curaçao of Sint Maarten. Een dergelijke uitbreiding zou de goedkeuring van het parlement behoeven.

Als het Verdrag in overeenstemming met het eerste lid is uitgebreid, dan wordt die uitbreiding op grond van het tweede lid niet automatisch beëindigd als het onderhavige Verdrag wordt beëindigd, tenzij anders overeengekomen.

II.29. Inwerkingtreding (artikel 29 van het Verdrag)

Artikel 29 van het Verdrag regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. Als gevolg van het eerste lid zullen de verdragsluitende staten elkaar er schriftelijk, langs diplomatieke weg, van in kennis stellen dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste kennisgeving is ontvangen.

Op grond van het tweede lid, onderdeel a, vindt de toepassing van het Verdrag voor wat betreft Kosovo voor bronbelastingen plaats op bedragen die worden betaald of ontvangen op of na de eerste dag van januari van het belastingjaar volgend op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt. Voor andere belastingen geldt dat het Verdrag voor wat betreft Kosovo wordt toegepast op belastingjaren en -tijdvakken die beginnen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt.

Op grond van het tweede lid, onderdeel b, geldt voor Nederland dat het Verdrag wordt toegepast op belastingjaren en -tijdvakken en belastbare gebeurtenissen die beginnen, respectievelijk plaatsvinden, op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt.

II.30. Beëindiging (artikel 30 van het Verdrag)

Artikel 30 regelt de beëindiging van het Verdrag. Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Het Verdrag kan echter vijf jaar na inwerkingtreding door elk van beide verdragsluitende staten, langs diplomatieke weg, worden beëindigd. Als de kennisgeving van beëindiging is ontvangen in de eerste helft van

een kalenderjaar, dan houdt het Verdrag op van toepassing te zijn op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is ontvangen. Als de kennisgeving van beëindiging is ontvangen in de tweede helft van een kalenderjaar, dan houdt het Verdrag op van toepassing te zijn op of na 1 januari van het tweede kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

Op verzoek van Nederland is in het vierde lid een bepaling opgenomen op grond waarvan het Verdrag zal worden heronderhandeld als in een van beide staten het tarief voor de vennootschapsbelasting daalt tot onder de 9% of als een van beide staten een vrijstelling voor uit het buitenland afkomstige inkomsten zoals interest en royalty's invoert. Indien bij deze heronderhandelingen geen vooruitgang wordt geboekt, heeft de andere staat de mogelijkheid om de artikelen over interest, dividend en overig inkomen niet meer toe te passen. De achtergrond van deze bepaling is dat Nederland de mogelijkheid open wil houden de conditionele bronbelasting op rente en royalty's te heffen, mocht het tarief voor de vennootschapsbelasting in Kosovo dalen tot onder de 9%. Gezien deze vangnetbepaling kon Nederland instemmen met een minimumtermijn van vijf jaar.

II.31. Algemeen (artikel I van het Protocol)

In artikel I van het Protocol is een algemene bepaling opgenomen op grond waarvan de bepalingen in het Verdrag die vergelijkbaar zijn met de bepalingen in het OESO-modelverdrag, moeten worden uitgelegd overeenkomstig het commentaar bij het OESO-modelverdrag zoals dat luidt op het moment van toepassing van het Verdrag.

II.32. Wijze van toepassing (artikel XIII van het Protocol)

In dit artikel is opgenomen dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg de toepassing kunnen regelen van de artikelen van het Verdrag en het Protocol. Indien die toepassing wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8 van die Rijkswet.

De staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief

De minister van Buitenlandse Zaken,
H.P.M. Knapen